

# The structure and organisation of EU law in the field of direct taxes

Citation for published version (APA):

Schaper, M. G. H. (2012). *The structure and organisation of EU law in the field of direct taxes*. [Doctoral Thesis, Maastricht University]. IBFD. <https://doi.org/10.26481/dis.20121218ms>

## Document status and date:

Published: 01/01/2012

## DOI:

[10.26481/dis.20121218ms](https://doi.org/10.26481/dis.20121218ms)

## Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

## Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

## General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

[www.umlib.nl/taverne-license](http://www.umlib.nl/taverne-license)

## Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

[repository@maastrichtuniversity.nl](mailto:repository@maastrichtuniversity.nl)

providing details and we will investigate your claim.

## Nederlandse Samenvatting

### De Structuur en Organisatie van het EU-Recht op het Gebied van de Directe Belastingen

Het doel van dit boek is om een concept voor een rechtsleer van het EU-recht op het gebied van de directe belastingen te ontwikkelen. De onderzoeksvraag is wat de structuur en organisatie van dit functionele subsysteem van het EU-recht is. Het onderzoek is beperkt tot het EU-recht op het gebied van de directe belastingen zoals dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (het Hof) kan worden afgeleid. Deze beperking is gerechtvaardigd omdat het regelgevend toezicht van de Europese Unie ten aanzien van de nationale directe belastingen het sterkst tot uitdrukking komt in en primair wordt bepaald door de rechtspraak van het Hof.

De uitdaging van het voorliggende onderzoek was om het EU-recht op het gebied van de directe belastingen, in het bijzonder de rechtspraak, te benaderen als het complex adaptief systeem dat het is. Dit onderzoek benadert de rechtspraak namelijk niet op een reductionistische wijze. In een reductionistische benadering wordt vooral gekeken naar de motivering en de gronden van de individuele arresten en worden deze arresten op een geïsoleerde wijze benaderd. Daarbij is de structuur en organisatie van de rechtsleer van een vooropgezet kader of een persoonlijke inductie van de onderzoeker. Het voorliggende onderzoek tracht om het systeem als zodanig te onderzoeken, als een zelfstandig voorwerp van onderzoek. Het tracht zijn structuur en organisatie te bepalen op een wijze die objectief en herhaalbaar is. Dit is de belangrijkste bijdrage aan de wetenschap van dit boek.

Een concept voor een rechtsleer van het EU-recht op het gebied van de directe belastingen vereist een breed onderzoek met diepgang. Anderzijds leggen onderzoeksmiddelen en onderzoekstijd beperkingen op. Een en ander noopt tot het vinden van een balans met als doel het onderzoeksproject overzichtelijk en beheersbaar te houden. Om deze reden onderzoekt Deel II het EU-recht op het gebied van de directe belastingen in de breedte en komen specifieke onderwerpen met meer diepgang aan de orde in Deel III. Het voorliggende onderzoek analyseert de volledige verzameling van rechtspraak van het Hof op het gebied van de directe belastingen.

Het belangrijkste idee van dit boek is dat de rechtspraak als een netwerk wordt onderzocht. Deze benadering stelt het in staat om de expliciete relaties

tussen de verschillende arresten in de analyse te betrekken. Het Hof volgt in zijn arresten bestendig de gedragslijn om de uitleg van het recht in eerdere arresten te handhaven. Daarom veronderstelt het onderzoek dat verwijzingen in een arrest naar precedenten zeer betrouwbare aanwijzingen geven hoe rechtsoverwegingen evolueren naar rechtsregels en hoe het Hof deze rechtsregels vervolgens handhaaft in zijn latere rechtspraak. Hoofdstuk 2 beschouwt dit analytische raamwerk. Het raamwerk veronderstelt dat een systematische analyse van de verwijzingen naar precedenten in de rechtspraak het mogelijk maakt om de structuur en organisatie van de rechtsleer te bepalen. Op deze manier kan de structuur en organisatie van het netwerk van rechtspraak op het gebied van de directe belastingen empirisch worden waargenomen.

Hoofdstuk 3 verkent de eigenschappen van de verzameling van rechtspraak op het gebied van de directe belastingen. Dit overzicht van de rechtspraak van het Hof op basis van geaggregeerde meta-kenmerken van de arresten geeft zinvolle inzichten in de algemene ontwikkeling en richtingen van de rechterlijke besluitvorming in dit deelgebied van het EU-recht in de periode van 1983 tot en met 2011. De rechtspraak behandelt veel thema's in de directe belastingen en is gewezen op basis van de diverse verdragsbepalingen die betrekking hebben op de vrijheid van verkeer. Het Hof legt ook Richtlijnen op het gebied van de directe belastingen uit, maar zijn taak om nationale wetgeving te toetsen aan de Verdragen is verreweg belangrijker dan zijn taak om secundaire wetgeving uit te leggen. Het onderzoek geeft een beschouwing van de context van de rechtspraak aan de hand van de vragen welke lidstaten, welke nationale gerechten en welke procedures betrokken waren bij zijn totstandkoming. Wij zien in de afgelopen jaren een toename van het aantal inbreukprocedures, maar prejudiciële vragen blijven het belangrijkste middel om het Hof uit te nodigen het EU-recht op het gebied van de directe belastingen uit te leggen. Tevens blijkt, dat de mate van succes van belastingplichtigen in deze periode afnam. Deze laatste ontwikkeling kan deels worden toegeschreven aan de introductie door het Hof van de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten als rechtvaardigingsgrond voor beperkingen van het vrije verkeer door maatregelen op het gebied van de directe belastingen. De voorzichtige conclusie van dit hoofdstuk is, dat de rechtspraak van het Hof op het gebied van de directe belastingen inmiddels zodanig volwassen en stabiel is, dat de stelling is te verdedigen, dat zich daarin een functioneel subsysteem met een robuuste identiteit heeft ontwikkeld.

Hoofdstuk 4 voert een netwerkanalyse uit op de verzameling van rechtspraak op het gebied van de directe belastingen. Na een beschouwing van de algemene eigenschappen van het netwerk van rechtspraak, legt paragraaf 4.2 bloot hoe de arresten in een samenhangend geheel met elkaar zijn verbonden. De conclusie op grond van een vergelijking met een vergelijkbaar willekeurig netwerk is dat het Hof niet op willekeurige wijze naar zijn eerdere rechtspraak verwijst. Deze bevindingen duiden erop dat de onderzochte rechtspraak onderhevig is aan een dynamisch en zelforganiserend proces zoals veel andere echte netwerken met een vergelijkbare topologische structuur. Ondanks zijn complexiteit was in de rechtspraak een samenhangende structuur te vinden.

De volgende stap in het onderzoek naar de structuur en organisatie van het netwerk van rechtspraak is een analyse van zijn organisatie in groepen (*communities*) en subgroepen (*subcommunities*) door middel van *computational community detection* methoden. Deze analyse leidde tot de vaststelling van een structuur van groepen van arresten in het netwerk van rechtspraak die juridisch relevant, significant en van betekenis is. De uitvoerige kwalitatieve analyse van paragraaf 4.3 toont aan dat de gehanteerde methode een effectieve manier is om in de vaste rechtspraak op het gebied van de directe belastingen verschillende lijnen te onderscheiden.

Uit de algemene eigenschappen van het netwerk van rechtspraak komt ook naar voren dat het Hof onevenredig veel aandacht besteedt aan een relatief klein deel van arresten. Hierop vervolgt het onderzoek in paragraaf 4.3 door het toepassen van meer inzichten uit de netwerkwetenschap, zulks op basis van de gedachte dat het herstellingsvermogen bij en weerstandsvermogen tegen verandering van het netwerk afhankelijk is van slechts enkele arresten. De belangrijkste arresten vervullen een beslissende rol in de algemene structuur en organisatie van het systeem van EU-recht op het gebied van de directe belastingen. Het onderzoek identificeert deze gezaghebbende arresten door middel van een *link analysis* algoritme. Een rangschikking van de 20 meest gezaghebbende arresten op het gebied van de directe belastingen levert voor beroepsbeoefenaren, nationale rechters en regelgevers waardevolle kennis op over de meest essentiële bronnen van het EU-recht waar het gaat om nationale wetgeving op het gebied van de directe belastingen.

Paragraaf 4.5 levert een andere waardevolle bijdrage aan de algemene doelstelling van het onderzoek. Om tot een rechtsleer van EU-recht op het gebied van de directe belastingen te komen moeten de belangrijkste rechtsregels uit de rechtspraak worden gedestilleerd. Door gebruik te maken van de netwerkstructuur en de detailgegevens van de verwijzingen naar eerdere rechtspraak kunnen deze rechtsregels worden bepaald op basis van de meest gezaghebbende arresten uit paragraaf 4.4. De meest geciteerde rechtsoverwegingen van deze arresten werden zo op hun betekenis onderzocht en de gevonden rechtsregels werden georganiseerd in een afzonderlijke bijlage bij dit boek (*Annex A*). Deze bijlage vormt en beschrijft daarom, tot op het niveau van belangrijke detailregels, een concept voor een rechtsleer van het EU-recht op het gebied van de directe belastingen. Dit boek is het eerste dat een objectieve en herhaalbare onderzoeksmethode geeft om de *acte clair* rechtsregels te bepalen die representatief zijn voor de verzameling van rechtspraak van EU-recht op het gebied van de directe belastingen als geheel. Deze herformulering van de rechtspraak in *Annex A* draagt bij tot rechtszekerheid in dit complexe rechtsgebied. De herformulering is niet alleen relevant als wetenschappelijk resultaat of als hulpmiddel in het onderwijs, maar kan tevens direct worden gebruikt in de dagelijkse beroepspraktijk.

De essentiële rechtsregels die het onderzoek identificeert hebben inhoud gegeven aan de geschreven en ongeschreven beginselen van het EU-recht zoals deze van toepassing zijn op het gebied van de directe belastingen. Niet alleen de de algemene rechtsleer van het EU-recht en de wegen die het Hof buiten het

directe belastingrecht bewandelde om tot oplossingen in zijn overige rechtspraak te komen ('padafhankelijkheid') hebben grote invloed gehad op de ontwikkeling van de rechtsleer op het gebied van de directe belastingen. Het Hof heeft ook nieuwe, bijzondere rechtsregels gesteld op het gebied van de directe belastingen, o.a. de samenhang van het belastingstelsel en de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden.

Paragraaf 4.5 toont aan hoe algemene rechtsregels van het EU-recht zijn opgenomen in de rechtsleer op het gebied van de directe belastingen. De analyse van de ontwikkeling van dit rechtsgebied tot een functioneel subsysteem van het EU-recht in de laatste dertig jaren laat zien hoe zijn organisatie gesloten werd, maar zijn structuur open bleef om innovaties van het algemene systeem van EU-recht te kunnen opnemen. Een eigen identiteit van EU-recht op het gebied van de directe belastingen is geleidelijk ontstaan uit een padafhankelijk proces van rechterlijke besluitvorming dat gestuurd wordt door een primaire gerichtheid op precedenten; deze identiteit maakt het functionele subsysteem als een samenhangend geheel betekenisvol.

Het onderzoek in Deel II van dit boek ondersteunt de stelling dat het Hof een samenhangende rechtsleer van EU-recht op het gebied van de directe belastingen probeert te ontwikkelen door een proces van rechterlijke besluitvorming op basis van de richtsnoeren voor uitleg van precedenten. Dit is in lijn met het verdragsrechtelijke mandaat van het Hof om de eenparige uitleg en toepassing van het EU-recht te waarborgen. Het onderzoek laat zien hoe inzichten uit de netwerkwetenschap gebruikt kunnen worden om de structuur en organisatie van de rechtspraak te onderzoeken.

Deel III van het boek verlegt het zwaartepunt van onderzoek. Het voorwerp van onderzoek werd beperkt tot een EU-rechtelijke norm die vermoed werd van doorslaggevende betekenis te zijn voor de structuur en organisatie van het systeem als geheel; de evenwichtige verdeling van heffingbevoegdheden tussen de lidstaten. In tegenstelling tot de brede doelstelling van het tweede deel is de kwalitatieve analyse van de rechtspraak in het derde deel veel meer gericht op de tekst van de arresten van het Hof. In Deel III volgt een diepgaande analyse van de ontwikkeling van de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden tot een brede en overheersende rechtvaardigingsgrond in het EU-recht op het gebied van de directe belastingen. Hoofdstukken 5 tot en met 9 bieden door een rationele benadering een inbedding van deze rechtvaardigingsgrond in het fundamentele rechtskader van EU-recht en een plaatsbepaling in verhouding tot andere rechtvaardigingsgronden. Dit is de tweede belangrijke bijdrage aan de wetenschap.

Hoofdstuk 5 verklaart het analytische raamwerk van het onderzoek. Het overzicht van eerder onderzoek laat zien dat een gedetailleerde begripsvorming van de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden essentieel is om tot een systematische uiteenzetting van de structuur en organisatie van het EU-recht op het gebied van de directe belastingen te kunnen komen. Het onderzoek past opnieuw een netwerkanalyse toe, maar de primaire methode van onderzoek is kwalitatief van opzet. De voorlopige bevindingen naar aanleiding van de netwerkanalyse wijzen erop dat er een conceptueel verband is tussen de

evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden en de rechtvaardigingsgrond van de noodzaak om belastingontwijking en andere vormen van misbruik van recht te bestrijden.

Hoofdstuk 6 stelt een werkhypothese op van de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden als EU-rechtelijke norm op het gebied van de directe belastingen. Met behulp van inzichten uit de computationele taalkunde maakt dit hoofdstuk een citatensamenvatting van de uitleg van deze norm. Uit deze samenvatting volgt dat het Hof de hoofdgedachte van de norm in latere rechtspraak herformuleerde als het legitieme recht van een lidstaat om belasting te heffen van activiteiten die op zijn grondgebied worden uitgeoefend. Een uitgebreide juridische beschouwing van de toepassing van deze rechtvaardigingsgrond in de rechtspraak volgde. Een bevinding naar aanleiding van deze beschouwing is dat de legitimiteit van een belastingvordering naar EU-recht beoordeeld dient te worden op grond van het fiscale territorialiteitsbeginsel. Nochtans is een belasting pas rechtmatig indien zij daadwerkelijk op een consistente en systematische wijze wordt geheven van alle belastingplichtigen die activiteiten op het grondgebied van de betrokken lidstaat ontplooiën. Het onderzoek toont aan dat de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden geen rechtvaardiging vormt voor belastingheffing over buitenlandse inkomsten. Deze norm verlangt echter niet van lidstaten om afstand te doen van het recht om belasting te heffen op buitenlandse inkomsten. In één zin, de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden beschermt de interne heffingsbevoegdheid van de lidstaten.

De verhouding van de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden tot de andere erkende rechtvaardigingsgronden voor beperkingen van de vrijheid van verkeer door directe belastingmaatregelen is het voorwerp van onderzoek in Hoofdstuk 7.

De eerste conclusie van dat onderzoek is dat de noodzaak om dubbele verliesverrekening te voorkomen een inherente beperking van het recht van de Unieburger op vrijheid van verkeer meebrengt, omdat dit recht niet kan worden ingeroepen om oneigenlijke belastingvoordelen te vorderen.

De tweede conclusie is dat de noodzaak om belastingontwijking en andere misbruikpraktijken te bestrijden een rechtvaardigingsgrond is die op vergelijkbare wijze voorkomt dat aan een belastingplichtige die op onjuiste gronden de bescherming van het EU-recht inroept, oneigenlijke belastingvoordelen toekomen. Een Unieburger mag niet op onjuiste wijze, door het creëren van een volstrekt kunstmatige constructie, belasting ontwijken over activiteiten die hij of zij op het grondgebied van een lidstaat ontplooit. Een volstrekt kunstmatige constructie is een rechtsfiguur die geen verband houdt met de economische realiteit en niet op grond van zakelijke (andere dan fiscale) overwegingen kan worden gerechtvaardigd. Een Unieburger mag ook niet op onjuiste wijze voordeel genieten van de dispariteiten tussen de wetgevingen van de lidstaten en zo belasting ontwijken door gebruik te maken van nationale regelingen die inherent kunstmatig zijn ('ficties'). De bescherming van het EU-recht mag worden onthouden als de voorwaarden van de vrijheid van verkeer niet daadwerkelijk zijn uitgeoefend op een wijze die verenigbaar is met het doel

en de strekking ervan, hoewel aan de toepassingsvereisten formeel is voldaan. Als gedragingen van deze aard de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden aantasten, mogen de lidstaten tegenmaatregelen nemen om hun interne heffingsbevoegdheid te beschermen, hoewel daarmee de vrijheid van verkeer schijnbaar wordt beperkt. De toepassing van tegenmaatregelen vereist een beoordeling van geval tot geval op basis van objectieve gegevens en de mogelijkheid voor belastingplichtigen om zonder buitensporige administratieve moeite bewijs aan te dragen ter onderbouwing van hun recht op belastingvoordelen. Om deze redenen concludeert het onderzoek dat de rechtvaardigingsgrond van de noodzaak om misbruiken en fraude te voorkomen en de rechtvaardigingsgrond van de noodzaak om een evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden te waarborgen niet kunnen worden onderscheiden op een hoger abstractieniveau ten aanzien van de dwingende reden in het algemene belang die zij nastreven.

De derde conclusie van het hoofdstuk is dat de samenhang van het belastingstelsel als rechtstregel het beste kan worden begrepen als een methodologisch hulpmiddel om te bepalen of een nationale maatregel de daaraan ten grondslag liggende beleidsdoelstellingen, daaronder begrepen de noodzaak om een evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden te waarborgen, op een consistente en systematische wijze nastreeft. Om deze reden houdt het sterk verband met het rechterlijke proportionaliteitsbeginsel.

Hoofdstuk 8 onderzoekt het rechterlijke proportionaliteitsbeginsel zoals het van toepassing is met betrekking tot de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden. Het onderzoek toonde aan dat nationale regelingen die objectief noodzakelijk zijn om op consistente en systematische wijze de belastingheffing van een lidstaat met betrekking tot op zijn grondgebied ontplooide economische activiteiten te waarborgen, verenigbaar zijn met EU-recht. Het Hof zal de proportionaliteit in de enge zin van de deze regelingen niet beoordelen. De beoordeling van de proportionaliteit in de enge zin is namelijk een uitspraak over het aan de Verdragen ten grondslag liggende rechtssysteem. De identiteit van dit systeem op het gebied van de directe belastingen wordt bepaald door een onderscheid tussen het bestaan (de verdeling) en de uitoefening van de bevoegdheid om belasting te heffen. Dit onderscheid houdt niet alleen een erkenning in dat ten gevolge van dispariteiten in de belastingwetgevingen tussen de lidstaten de uitoefening van het recht op vrijheid van verkeer niet fiscaal neutraal hoeft te zijn. Het houdt ook in dat de Verdragen niet zo kunnen worden uitgelegd dat zij een legitieme belastingheffing teniet kunnen doen. Dientengevolge luidt de conclusie dat een nationale regeling die de vrijheid van verkeer schijnbaar beperkt, maar door de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden wordt gerechtvaardigd, wetgeving is die volledig coherent is met het systeem van EU-recht op het gebied van de directe belastingen.

Hoofdstuk 9 beschouwt de motivering van het Hof in de zaak *Marks & Spencer* (C-446/03) opnieuw. Dit hoofdstuk presenteert een voorstel tot uitstel van invordering als een alternatief voor de benadering van het Hof met betrekking tot grensoverschrijdende verliesverrekening. Dit voorstel past binnen

de bedoeling van het Hof op dit gebied, hoewel de motivering van het Hof in het arrest *Marks & Spencer* feitelijk onjuist is en daarom niet goed te doorgronden. Het voorstel erkent de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden als overheersende EU-rechtelijke norm op het gebied van de directe belastingen volledig.